

Parecer N.º	DSAJAL 57/19
Data	13 de março de 2019
Autor	Ricardo da Veiga Ferrão

Temáticas abordadas	Alcance do artigo 16º do RFALEI sobre o artigo 45º do Estatuto de Benefícios Fiscais
----------------------------	--

Notas

Solicita o Presidente da Câmara Municipal de ..., por ofício nº ..., de 1 de ... findo, a emissão de parecer sobre a seguinte questão nele exposta:

Considerando que:

1) A entrada em vigor da Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, introduziu alterações no que diz respeito aos benefícios fiscais destinados à reabilitação urbana, modificando a redação do artigo 45.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, passando este a congregar as isenções tributárias de IMI e IMT para esse efeito, designadamente:

a) Isenção de IMI por um período de três anos a contar do ano, inclusive, da conclusão das obras de reabilitação, podendo ser renovado, a requerimento do proprietário, por mais 5 anos no caso de imóveis afetos a arrendamento para habitação permanente ou a habitação própria e permanente;

b) Isenção de IMT nas aquisições de imóveis destinados a intervenções de reabilitação, desde que o adquirente inicie as respetivas obras no prazo máximo de três anos a contar da data de aquisição;

c) Isenção de IMT na primeira transmissão subsequente à intervenção de reabilitação, a afetar a arrendamento para habitação permanente ou, quando localizado em área de reabilitação urbana, também a habitação própria e permanente;

2) Cf. o n.º 6 do artigo 45.º do EBF, a isenção de IMI poderá ser renovada por mais 5 anos desde que a Assembleia Municipal delibere para esse efeito, nos termos do n.º 2 do artigo 16.º do Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais, sendo o respetivo reconhecimento efetuado pela Câmara Municipal nos termos do n.º 4 do artigo 45.º EBF;

3) Em conformidade e no cumprimento estrito da competência para deliberar sobre os poderes tributários ser exclusiva da Assembleia Municipal (alínea c) do n.º 1 do artigo 25.º do Anexo à Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro, alterada, conjugada com a alínea d) do artigo 15.º e do artigo 16.º do RFALEI), este órgão deliberativo aprovou a proposta da Câmara Municipal sobre a metodologia de trabalho referente ao procedimento de reconhecimento, emitindo uma autorização prévia genérica quer para o reconhecimento inicial de isenção de IMI e reconhecimento de isenção de IMT bem como para a renovação da isenção de IMI, definindo para esta última situação critérios

conforme documento que se anexa (Anexo A), condicionando esta deliberação à sua renovação anual;

4) A entrada em vigor da Lei n.º 51/2018, de 16 de agosto, que veio introduzir alterações ao RFALEI, nomeadamente na redação do artigo 16.º, passando este a determinar que a concessão de isenções e benefícios fiscais devem estar sujeitos a regulamento, aprovado pela Assembleia Municipal, contendo os critérios e condições para o reconhecimento de isenções relativamente a impostos e outros tributos próprios;

5) Esta nova redação, no nosso entendimento, determina que as renovações de isenção de IMI previstas na alínea a) do n.º 2 do artigo 45.º do EBF ficam sob o alcance desta alteração ao artigo 16.º do RFALEI, pois no caso concreto da nossa autarquia foram definidos critérios específicos que o requerente deverá cumprir com vista à obtenção deste benefício;

6) No entanto, subsistem dúvidas quanto ao alcance da nova redação do artigo 16.º do RFALEI sobre as restantes isenções de impostos previstas nos artigo 45.º do EBF (reconhecimento inicial de isenção de IMI, isenção de IMT nas aquisições de imóveis destinados a intervenções de reabilitação bem como isenção de IMT na primeira transmissão subsequente à intervenção de reabilitação), pois os critérios para o seu reconhecimento encontram-se definidos na Lei apesar de não se tratarem de isenções automáticas (tal como se encontram definidas no pelo artigo 5.º do EBF) mas sim dependentes de reconhecimento;

7) No nosso entendimento, o regulamento previsto pelo artigo 16.º do RFALEI deverá incluir todas as isenções identificadas no artigo 45.º do EBF, pois só assim será acautelado o exercício da competência da Assembleia Municipal em matéria de exercício dos poderes tributários, ainda que de mero reconhecimento do cumprimento de critérios existentes em lei especial que define os termos e condições (parciais) da sua atribuição.

Perante o exposto e considerando que a deliberação de autorização prévia (anexo A) caduca a 15 de fevereiro do corrente ano, solicita-se o vosso parecer quanto ao alcance da atual redação do artigo 16.º do RFALEI sobre o artigo 45.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, designadamente se o regulamento a elaborar, à semelhança da deliberação supra mencionada deverá incluir:

i) O reconhecimento da isenção inicial de IMI para além da sua renovação (alínea a) do n.º 2 do artigo 45.º do EBF);

- ii) O reconhecimento da isenção de IMT nas aquisições de imóveis destinados a intervenções de reabilitação (alínea b) do n.º 2 do artigo 45.º do EBF);
- iii) O reconhecimento da isenção de IMT na primeira transmissão subsequente à intervenção de reabilitação (alínea c) do n.º 2 do artigo 45.º do EBF).

Este ofício fazia-se acompanhar de um “*anexo A*” que consistia em uma deliberação da câmara municipal, tomada na reunião de 3 de Abril de 2018, epigrafada *Atribuição/renovação de isenção de IMI ao abrigo do artigo 45.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais - Autorização prévia e fixação de critérios para a renovação de isenção de IMI pela Assembleia Municipal*, e da qual é dito ter sido posteriormente presente e aprovada pela assembleia municipal na sua sessão de 27 de Abril de 2018, para o seu conteúdo servir como critério/condição para a renovação da isenção de IMI prevista no n.º 6 do artigo 45.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

APRECIANDO

1. DO PEDIDO

Como nele vem referido, está em causa saber do *alcance da atual redação do artigo 16.º do RFALEI sobre o artigo 45.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, designadamente se o regulamento a elaborar, à semelhança da deliberação supra mencionada deverá incluir:*

- i) O reconhecimento da isenção inicial de IMI para além da sua renovação (alínea a) do n.º 2 do artigo 45.º do EBF);*
- ii) O reconhecimento da isenção de IMT nas aquisições de imóveis destinados a intervenções de reabilitação (alínea b) do n.º 2 do artigo 45.º do EBF);*
- iii) O reconhecimento da isenção de IMT na primeira transmissão subsequente à intervenção de reabilitação (alínea c) do n.º 2 do artigo 45.º do EBF).*

ANÁLISE

2. O REGIME FISCAL DA REABILITAÇÃO URBANA

2.1. OS BENEFÍCIOS FISCAIS DA REABILITAÇÃO URBANÍSTICA

Em matéria de benefícios fiscais pode dizer-se que a reabilitação urbana goza de uma profusão de regimes, (quase) tantos quanto a pluralidade de instrumentos e formas de intervenção legalmente previstas para esse efeito.

Assim, no campo da reabilitação urbana temos as empreitadas que são consideradas no âmbito da Lista I anexa ao CIVA (números 2.23 e 2.24), e, por isso, beneficiam da taxa reduzida de IVA de 6%¹; temos as reduções, até 30%, da taxa de IMI, por decisão municipal, para as áreas territoriais que sejam objecto de operações de reabilitação urbana²; temos as isenções de IMI por três anos, com possibilidade de renovação por mais cinco anos³; temos a isenção de IMT para as aquisições de imóveis destinados a reabilitação⁴, bem como para a primeira transmissão de imóveis subsequente à reabilitação destinados a habitação permanente⁵; temos uma dedução à coleta em sede de IRS até ao limite de 500€, de 30% dos encargos suportados pelo proprietário com reabilitação⁶; temos ainda em sede de IRS, a tributação à taxa autónoma de 5%, sem prejuízo do englobamento, das mais-valias na alienação de imóvel reabilitado⁷, bem como a tributação, à mesma taxa, dos rendimentos prediais decorrentes de arrendamento de imóveis reabilitados⁸.

Temos assim que ao lado de isenções automáticas, previstas em lei, se encontram outras para as quais, em certos casos, se torna ainda necessária a determinação, por critérios técnicos (não fiscais) complementares, do preenchimento, ou não, das

¹ Artigo 18, n.º 1, al. a), do CIVA.

² Artigo 112.º, n.º 6, do CIMI.

³ Artigo 45.º, n.º 2, al. a), do EBF.

⁴ Artigo 45.º, n.º 2, al. b), do EBF.

⁵ Artigo 45.º, n.º 2, al. c), do EBF.

⁶ Artigo 71.º, n.º 4, do EBF.

⁷ Artigo 71.º, n.º 5, do EBF.

⁸ Artigo 71.º, n.º 7, do EBF.

condições para que essas isenções possam ter lugar.

2.2. OS BENEFÍCIOS FISCAIS DA REABILITAÇÃO URBANÍSTICA NA VERSÃO (INICIAL) DO ARTIGO 40.º-A DO ESTATUTO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS

A reforma da tributação do património de 2003⁹, com a introdução dos novos imposto municipal sobre imóveis (IMI) em substituição da contribuição autárquica e do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) substituindo, nessa parte, o imposto municipal de sisa, trouxe também uma alteração ao Estatuto dos Benefícios Fiscais, aditando-lhe um novo artigo 40.º-A, no qual eram previstas isenções de IMI e de IMT relativamente a imóveis objecto de obras de reabilitação urbanística¹⁰.

Estas isenções de IMI e IMT deste novo artigo 40.º-A do EBF e que, aparentemente, se prefiguram como isenções sujeitas a reconhecimento (discricionário) pelas câmaras municipais, são, na realidade, *isenções automáticas*, verificado que seja o

⁹ A reforma da tributação do património, com a introdução dos “novos” Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) (em substituição da Contribuição Autárquica) e Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT) (em substituição do Imposto Municipal de Sisa) e concomitante aprovação dos respectivos Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) e Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT), ao mesmo tempo que alterava o Código do Imposto do Selo, e revogava o Código da Contribuição Autárquica, o Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, e o Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola, foi levada a cabo pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, autorizado pela Lei n.º 26/2003, de 30 de Julho.

¹⁰ Dizia o, então novo, artigo 40.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais:

1 - Ficam isentos de imposto municipal sobre imóveis os prédios urbanos objecto de reabilitação urbanística pelo período de dois anos a contar do ano, inclusive, da emissão da respectiva licença camarária.

2 - Ficam isentas de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis as aquisições de prédios urbanos destinados a reabilitação urbanística desde que, no prazo de dois anos a contar da data da aquisição, o adquirente inicie as respectivas obras.

3 - Para efeitos do disposto no presente artigo, entende-se por reabilitação de um prédio urbano a execução de obras destinadas a recuperar e beneficiar uma construção, corrigindo todas as anomalias construtivas, funcionais, higiénicas e de segurança acumuladas, que permitam melhorar e adequar a sua funcionalidade, sendo tal reabilitação certificada pelo Instituto Nacional de Habitação ou pela câmara municipal respectiva, consoante o caso.

4 - Os benefícios referidos nos n.ºs 1 e 2 não prejudicam a liquidação e cobrança dos respectivos impostos, nos termos gerais.

5 - As isenções previstas nos n.ºs 1 e 2 ficam dependentes de reconhecimento pela câmara municipal da área da situação dos prédios, após a conclusão das obras e emissão da certificação referida na parte final do n.º 3.

(...)

preenchimento dos (de todos os) pressupostos (legalmente exigidos) para a sua concessão.

Na verdade, o que o citado artigo vem prever é a isenção (por posterior anulação da liquidação e restituição do imposto pago¹¹) do IMI e IMT relativo aos *prédios urbanos objecto de reabilitação urbanística*, entendida esta como o conjunto de *obras destinadas a recuperar e beneficiar uma construção, corrigindo todas as anomalias construtivas, funcionais, higiénicas e de segurança acumuladas, que permitam melhorar e adequar a sua funcionalidade*. Para tal, contudo, necessário se torna não só que as obras se encontrem *concluídas*, como ainda que a câmara municipal “*certifique*” que essas obras tiveram como efeito corrigir *todas as anomalias construtivas, funcionais, higiénicas e de segurança acumuladas*, permitindo *melhorar e adequar a funcionalidade* da construção reabilitada.

Para além dos estipulados na lei, esta isenção não se encontra dependente de quaisquer outros critérios ou considerações de natureza fiscal para ser concedida. Não assiste assim à câmara municipal o poder de conceder ou não conceder a isenção ou de alterar a sua duração. O que lhe cabe apenas é *uma certa margem de livre apreciação, mediante a atribuição de poderes discricionários de natureza técnico ou probatória, para, vinculadamente, verificar se, em concreto, ocorreram os pressupostos dos benefícios fiscais estabelecidos na lei fiscal que prevê os benefícios*¹². Quer isto dizer que à câmara municipal não cabe fixar outros (mais apertados ou mais latos) requisitos ou pressupostos (fiscais) da isenção, mas apenas verificar (nos termos que se encontram legalmente fixados para o efeito na Portaria n.º 1192-B/2006, de 3 de Novembro, e de acordo com o Decreto-Lei n.º 266-B/2012, de 31 de Dezembro) se se encontram preenchidos os requisitos estabelecidos na lei para que se possam considerar (e, desse modo, assim “*certificar*”) as obras realizadas como sendo, efectivamente, de

¹¹ O n.º 4 do artigo 40.º-A do EBF estabelece que *os benefícios referidos nos n.ºs 1 e 2 [isenções de IMI e IMT] não prejudicam a liquidação e cobrança dos respectivos impostos, nos termos gerais*, pelo que a obrigação de pagamento do imposto mantém-se, nos termos normais.

Porém, havendo lugar à isenção, *a câmara municipal deve comunicar, no prazo de 30 dias, ao serviço de finanças da área da situação dos prédios o reconhecimento (...), competindo àquele serviço de finanças promover, no prazo de 15 dias, a anulação das liquidações do imposto municipal sobre imóveis e do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis e subsequentes restituições*.

¹² Vd. NUNO DE SÁ GOMES, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 359, Julho-Setembro 1990, págs. 8-153, pág. 143 e seg.

reabilitação. Verificado que o são, haverá, *ope legis*, a atribuição da isenção fiscal em causa em sede de IMI, por um período de três anos, e, se o imóvel haja sido adquirido com o destino de sofrer intervenções de reabilitação, desde que o adquirente inicie as respetivas obras no prazo máximo de três anos a contar da data dessa aquisição ou na primeira transmissão, subsequente à intervenção de reabilitação, se ficar afecto a arrendamento para habitação permanente ou, quando localizado em área de reabilitação urbana, também a habitação própria e permanente, também em sede de IMT.

2.2. O ACTUAL ARTIGO 45.º DO ESTATUTO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS E A NOVA REDACÇÃO DO N.º 2 DO ARTIGO 16.º DO RFALEI

2.2.1. O artigo 40.º-A do EBF foi entretanto alterado e renumerado pelo Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de Junho, passando a artigo 45.º, sendo ainda posteriormente alterado pela Lei n.º 82-D/2014, de 31 de Dezembro, e, mais recentemente, pela Lei n.º 114/2017, de 29 de Dezembro.

Assim, actualmente, à luz da actual redacção desse artigo, são objecto de **isenção** em sede de IMI (isenção temporária) e de IMT, os **prédios urbanos** ou **fracções autónomas** (de prédios urbanos em propriedade horizontal) que se encontrem **concluídos há mais de 30 anos** ou que **se localizem em área de reabilitação urbana**, desde que relativamente a quaisquer deles se verifiquem, **cumulativamente, duas condições**: a **primeira** que tenham sido objecto de **intervenções de reabilitação** nos termos do **Regime Jurídico da Reabilitação Urbana** ou do **regime excepcional do Decreto-Lei n.º 53/2014**; e a **segunda**, que em consequência dessa intervenção (realizada ao abrigo de qualquer destes citados regimes), o respetivo **estado de conservação passe a estar dois níveis acima do anteriormente atribuído** e **tenha, no mínimo, um nível bom** nos termos do disposto no Decreto-Lei n.º 266-B/2012, de 31 de Dezembro, e **sejam cumpridos os requisitos de eficiência energética e de qualidade térmica** aplicáveis aos edifícios a que se refere o artigo 30.º do Decreto-Lei n.º 118/2013, de 20 de Agosto, alterado pelo Decreto-Lei n.º 194/2015, de 14 de Setembro, **sem prejuízo do disposto no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 53/2014**, de 8 de Abril, ou seja, neste ultimo caso, sendo dispensado o cumprimento daquelas exigências energéticas e térmicas sempre que estejam em causa incompatibilidades de

ordem técnica, funcional ou de valor arquitetónico, ou de viabilidade económica.

Ora à luz deste regime, à câmara municipal não cabe qualquer outra intervenção em termos de definição das condições fiscais para atribuição da isenção (inicial, com duração de três anos), tocando-lhe, tão somente, verificar se se encontram cumpridas as exigências técnicas resultantes do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 45.º, do EBF – como sejam, a determinação do nível de conservação após a intervenção de reabilitação através de vistoria realizada por técnico sorteado para o efeito pela Comissão Arbitral Municipal (CAM), nos termos do disposto na Portaria n.º 1192-B/2006, bem como do comportamento térmico e energético avaliado nos termos do Decreto-Lei n.º 118/2013 - pois que encontrando-se preenchidos todos esses requisitos, tal constitui o preenchimento da condição legal, necessária mas suficiente, para que a isenção (automática) possa ter lugar de forma automática. Verdadeiramente, os poderes da câmara municipal são unicamente *poderes de natureza técnica ou probatória, para, vinculadamente, verificar se, em concreto, ocorreram os pressupostos dos benefícios fiscais estabelecidos na lei fiscal que prevê os benefícios*. Reconhecida pela câmara municipal a efectiva verificação de tais requisitos, a isenção terá lugar consequencialmente, de modo automático.

2.2.2. O que fica dito vale para quando estiver em causa a, digamos assim, *primeira isenção* de IMI, que será necessariamente concedida por um período de três anos.

No que se refere ao IMT a isenção esgota-se na aquisição de prédio para reabilitação e na primeira transmissão imediatamente posterior à reabilitação, respeitados que sejam os usos do imóvel e demais condições da lei.

2.2.3. Porém a lei prevê a possibilidade¹³ de haver uma renovação (do período) da isenção de IMI, por mais cinco anos.

Para tal, a lei, para além das condições iniciais, estabelece ainda condições adicionais: é necessário que essa prorrogação seja **requerida pelo proprietário**; que o imóvel para

¹³ Trata-se de uma mera possibilidade de renovação do período de isenção – a lei fala em *podendo ser renovado* – e não de um efectivo direito a essa renovação, na medida em que os órgãos da edilidade competentes para o efeito (ou seja, a assembleia municipal) podem entender, designadamente por razões financeiras, que não existem condições para poder se concedida a renovação do período de isenção.

o qual é requerida a (prorrogação da) isenção se encontre afectado a **arrendamento para habitação permanente** ou **habitação própria permanente**; e que – di-lo o n.º 6 do artigo 45.º do EBF - que haja lugar a *deliberação da assembleia municipal, sob proposta da câmara municipal, nos termos do n.º 2 do artigo 16.º do Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais, sendo o respetivo reconhecimento efetuado pela câmara municipal nos termos do n.º 4 do presente artigo.*

Ora acontece que a redação da norma do RFALEI – o n.º 2 do artigo 16.º - para a qual remete o n.º 6 do artigo 45.º do EBF, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 114/2017, sofreu, depois desta, uma modificação, por via das alterações introduzidas no RFALEI pela Lei n.º 51/2018, de 16 de Agosto, sem que, aparente ou realmente, tenha havido qualquer preocupação de compatibilização/actualização dessas normas e de harmonização de regimes legais.

Assim, e não obstante esse facto, há que entender que face ao novo regime de definição e concessão de isenções e benefícios fiscais resultante da nova redacção do n.º 2 do artigo 16.º do RFALEI, a remissão que, anteriormente o n.º 6 do artigo 45.º do EBF fazia para a redação (à época) dessa norma, que atribuía à assembleia municipal, sob proposta da câmara municipal, a competência para a concessão de isenções e outros benefícios fiscais relativamente a impostos e outros tributos próprios, deve agora ser entendida como remetendo para a aprovação de regulamento de benefícios fiscais, no qual se preveja, ou não, - o que depende do livre critério da edilidade - a possibilidade de ser concedida a prorrogação do prazo da isenção referida na al. a), do n.º 2, do artigo 45.º do EBF.

Salvo semper meliori judicio